

УДК 657.4

О.М. Черновол, ас.*Кіровоградський національний технічний університет*

Контрольні функції бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю як функцій управління

Розглянуто функції бухгалтерського обліку та контролю як функцій управління, методичний і методологічний зв'язок обліку та контролю. Визначені мета, сутність, задачі та предмет обліку та контролю.

бухгалтерський облік, контроль, функції управління, методологічні основи взаємозв'язку обліку та контролю

Сучасне соціальне-економічне становище України потребує значних перетворень у методах управління та постійного їх вдосконалення в зв'язку зі зміною форм власності і створенням підприємств нових організаційно-правових форм. Особливу актуальність набуває підвищення контрольних функцій обліку, яке пов'язано з багатьма факторами методологічного, організаційного, інформаційного, технічного, технологічного, економічного та соціального характеру.

Всі об'єкти обліку на підприємствах відображаються у відповідних формах і підлягають контролю до здійснення операцій, під час їх здійснення і в наступному. Форми контролю можуть бути різними. Вибір форми, часу, раціональних прийомів і методів контролю визначаються формою обліку. При визначенні об'єктів та форм контролю важливо враховувати, що повинно контролюватися за допомогою бухгалтерського обліку, а що за допомогою контролю як функцій управління.

Методично і методологічно контроль тісно пов'язаний з обліком. Як функції управління вони з'явилися з виникненням держави і у своєму розвитку зазнали значних методологічних змін, які засновувались на ідеалістичних поглядах і сукупності примітивних форм і методів ведення обліку і контролю.

У економічній літературі висловлюється дуже багато поглядів з приводу взаємозв'язку обліку та контролю. Дані питання досліджувались такими науковцями як А.А.Додонов, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, М.В. Кужельний, М.Г. Чумаченко, Є.А. Кочерин та багато інших, але всі вони є тільки стверджувальними, тобто обмежуються лише констатацією того, що облік і контроль тісно пов'язані між собою. Однак сутність цього зв'язку, його причинно-наслідковий характер, методологічні основи ніким не досліджувались, що і є одною з причин плутанини у визначенні мети, функцій, сутності і предмета контролю.

Сьогодні, у більшості літературних джерел, облік та контроль визначаються як важливі, тісно взаємопов'язані, але до того ж самостійні функції державного управління. Однак, насправді, починаючи з визначення мети, задач та предмета обліку та контролю, нерідко відбувається протилежне – продовжується ототожнення обліку з контролем. Крім того, в деяких працях з бухгалтерського обліку, облік та контроль як самостійні функції управління чітко не виділяються (В.Ф. Палій [1]).

Важливість бухгалтерського обліку визначає його особливе місце та роль серед функцій управління. Облік є основою планування, організації, нормування, стимулювання, контролю. На жаль, трапляються випадки, коли питання господарського

механізму та його основних елементів у економічній літературі розглядаються окремо від обліку. Такий стан справ є результатом недооцінювання ролі та значущості обліку у рішенні задач економічного та соціального розвитку.

Бухгалтерський облік, на відміну від оперативного та статистичного обліку, грає головну роль у системі управління. Він є основним джерелом інформаційного забезпечення для здійснення різних функцій управління, включаючи контроль; виступає у якості основи єдиної системи обліку та статистики, оскільки використовує дані оперативного і статистичного обліку, контролює їх достовірність і одночасно дає велику кількість бухгалтерської інформації для оперативного управління.

Звідси висновок: бухгалтерський облік являє собою визначену систему безперервного, суцільного, взаємопов'язаного і документального спостереження, виміру та контролю за економічними процесами і явищами у господарській діяльності.

Економічні процеси, які відбуваються у суспільстві породжують інформацію, яка більш чи менш адекватно характеризує операції виробничої та фінансово-господарської діяльності. Ці операції фіксуються на матеріальних носіях, обліковуються, співставляються, узагальнюються і контролюються на всіх етапах облікового процесу. Дані про окремі операції господарської діяльності за допомогою бухгалтерського обліку систематизуються та перетворюються у інформаційну характеристику економічних процесів та явищ. У результаті бухгалтерського обліку відображаються не самі операції, а інформація про них, яка використовується для управління господарською діяльністю.

Звідси слідує, що і облік і контроль, мають одну й ту саму методологічну основу: факти, інформацію. Ті самі факти, і та сама інформація, які обумовлені господарськими засобами і процесами і характеризують явища матеріального світу, діяльність підприємств та організацій.

Зміцнення законності за допомогою обліку і контролю проявляється у наступному. Представляючи собою одну зі сторін демократичної держави, законність виражає рівність всіх перед законом з точки зору однакового підпорядкування закону кожного члена нашого суспільства. Відхилення у виконанні законів і відповідних правових актів посадовими особами, громадянами та організаціями призводять до тих чи інших порушень та недоліків, які зустрічаються у діяльності підприємств.

Порушення та недоліки у діяльності підприємств пов'язані з багатьма факторами, визначну роль серед яких відіграють рівень відповідальності та дисципліни, зрілість свідомості людей, злагожденість у роботі всього господарського механізму. Ось чому, так гостро постали питання комплексного удосконалення усього механізму управління, підвищення організованості, зміцнення дисципліни.

Щоб забезпечити ефективну діяльність необхідно мати повну та достовірну інформацію про шляхи, методи та засоби підвищення цієї ефективності. Підставою для такої інформованості є дані бухгалтерського обліку. І чим більш достовірними та своєчасними будуть ці дані, тим краще буде виконуватися робота по вдосконаленню господарювання та всього механізму управління.

У процесі господарської діяльності на підприємстві здійснюється велика кількість операцій та дій, які регламентуються законодавством. Операції виробничої та фінансово-господарської діяльності здійснюються у відповідності з оформленими первинними документами. Дії ж можуть здійснюватись і без них. Як правило, це управлінські команди, які надходять від керівництва підприємства, керівників структурних підрозділів та інших посадових осіб, які направлені на оперативне регулювання виробництва.

Про правильність здійснених операцій та дій можна судити по результатах господарської діяльності. Однак орієнтуватися у цілому по підприємству тільки на цей

напрямок не можна, оскільки за позитивними результатами господарської діяльності можуть ховатися незаконні операції та дії, зловживання та інші порушення законності. Тому оцінка господарської діяльності підприємств завжди повинна супроводжуватися ретельним поточним та наступним контролем, глибоким усвідомленням економічних процесів та явищ.

Господарські процеси мають двояку природу. З одного боку, вони представлені людьми, які їх здійснюють, з іншого – ресурсами, які залучені в ці процеси і складають їх матеріальну основу. Двоїста природа господарських процесів обумовлює двоїсту природу бухгалтерського обліку: юридичну природу бухгалтерського обліку, яка пов'язана з контролем діяльності людей та економічну природу, яка пов'язана з контролем ефективності використання ресурсів. У результаті економічна сторона бухгалтерського обліку розкриває ефективність господарських процесів та явищ, а юридична – законність та доцільність дій. Цим бухгалтерський облік встановлює зв'язок між економікою та правом у процесі господарської діяльності.

Контроль діяльності людей, які організують господарські процеси і виступають у якості посадових та матеріально відповідальних осіб, здійснюється у першу чергу у формі поточного та наступного контролю за допомогою бухгалтерського обліку, який заснований на адміністративному, фінансовому і трудовому праві. Звідси витікає, що законність проявляється у рамках виробничих відносин. Вона є ознакою тільки людської діяльності як у процесі створення, розподілу, обіму та невиробничого споживання суспільного продукту, так і у процесі фінансових взаємовідносин, у процесі особистої діяльності, особистого життя людини. Відступ від законів держави, нормативних актів є порушенням законності.

Зв'язок законності з бухгалтерським обліком прямий та безпосередній. Він може проявлятися прямо та непрямо у різних формах: заміна первинних документів, порушення при складанні звітності та при веденні бухгалтерського обліку, недоліки в організації внутрішньогосподарського контролю.

Прямий зв'язок законності з бухгалтерським обліком виявляється у тому, що ведення бухгалтерського обліку підпорядковується законодавству. Будь-який відступ від законодавства у веденні бухгалтерського обліку і контролю є прямим порушенням законності.

Безпосередній зв'язок законності з бухгалтерським обліком знаходить своє відображення у тому, що ведення кожної ділянки облікової роботи суворо регламентується нормативними актами. Порушення у веденні окремих ділянок облікової роботи є локальними і вони безпосередньо пов'язані з законністю, так як характеризують упущення не у обліку взагалі, а у конкретному його розділі.

Ще однією методологічною основою взаємозв'язку обліку та контролю є наділення обліку контрольними функціями. Тому у теорії і практиці повинно бути чітке розмежування, що повинно контролюватися за допомогою обліку, а що – за допомогою контролю як функції управління.

Наступною методологічною основою взаємозв'язку обліку та контролю є по-перше, єдність їх об'єктів, а по-друге, єдність прийомів та способів контролю за допомогою обліку з прийомами та способами контролю як функції управління.

Методологічний зв'язок обліку та контролю проявляється також і в тому, що вони між собою взаємообумовлені, оскільки здійснення контролю потребує ведення обліку, який є основою інформаційного забезпечення контролю.

У сучасних умовах особливе значення набуває контроль, з яким нерозривно пов'язані механізми управління і планування, ефективність економіки. Однак, якою б не була роль контролю сам по собі він не може вирішувати поставлені задачі. Для цього

потрібно взаємопроникнення контролю у інші функції управління і тісний зв'язок з плануванням, організацією, регулюванням, стимулюванням та обліком.

Сутність контролю визначається як система спостереження та перевірки процесів функціонування та фактичного стану керованих об'єктів. Крім того, контроль охоплює ще й такі моменти, як перевірка діяльності людей і фактичного виконання прийнятих рішень. Таким чином, сутність контролю полягає у спостереженні і перевірці фактичної роботи підприємства, діяльності колективу та окремих посадових осіб, виконавчої дисципліни, встановлення законності та обґрунтованості дій.

Перевіряючи фактичну роботу, цим самим перевіряють виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства. При цьому охоплюються питання збереження майна, внутрішні резерви ефективного використання ресурсів, підвищення ефективності виробництва та якості праці.

Розглядаючи методологічні зв'язки обліку та контролю, особливо необхідно зупинитись на визначенні задач цих важливих функцій управління.

Задачі бухгалтерського обліку досліджувались у багатьох літературних джерелах. Однак критично вони вперше були розглянуті М.Г. Чумаченко [2]. Розглядаючи перелік задач бухгалтерського обліку він зупинився на найважливіших. При цьому він відмічав, що один з найважливіших недоліків переліку задач бухгалтерського обліку витікає з ототожнення обліку з контролем, ототожнення контрольних функцій окремих працівників обліку як представників управління з функціями самого бухгалтерського обліку.

Визначення задач бухгалтерського обліку у нормативних актах має локальний характер і функціональну направленість застосування їх до відповідних ділянок облікової роботи.

Однак слід підкреслити, що задачі бухгалтерського обліку, як і задачі будь-якої науки ніколи не можна визначати окремо від мети, оскільки задачі формуються саме для досягнення мети. Якщо ж мета не досягається, відбувається перегляд задач і умов їх виконання, у результаті між метою та задачами існує постійний прямий і зворотній зв'язок. Маючи чітко визначену мету і сформульовані задачі, тільки після цього можна визначати предмет будь-якої науки. Предмет є тією передумовою, яка дозволяє визначити метод та об'єкти, які також знаходяться між собою у прямому та оберненому зв'язку.

Дотримуючись замкнутого циклу потрібної послідовності „мета-задачі-об'єкт-предмет-метод-мета” працівники підрозділів підприємства повинні знаходити найбільш раціональні форми і методи обліку і контролю для рішення поставлених перед обліком та контролем задач та досягнення поставленої мети. Таким чином, джерелом взаємозв'язків, які виникають є мета. Звідси не важко уявити, які серйозні помилки можуть статися при неправильному визначенні мети.

Бухгалтерський облік існує не тільки для локальних напрямків, облік створений для управління, якому потрібна інформація за всіма напрямками виробничої та фінансово-господарської діяльності. А для того щоб надати таку інформацію, її потрібно спочатку отримати. З цього слідує, що метою бухгалтерського обліку є отримання та передача інформації про господарську діяльність для прийняття управлінських рішень.

На підставі проведеного дослідження взаємозв'язку обліку та контролю, уточнення сутності, функцій і мети бухгалтерського обліку, його задачі у синтезованій формі зводяться до того, щоб за допомогою цієї функції управління забезпечити:

- безперервне, суцільне, взаємопов'язане і документальне спостереження за економічними процесами та явищами за всіма напрямками діяльності;

- достовірну та своєчасну інформацію про економічні процеси та явища, які відбуваються, стан господарських засобів та їх джерел для всіх рівнів управління для прийняття оптимальних управлінських рішень;
- вихідну інформаційну базу для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;
- контроль за законністю та доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності;
- правильний розподіл тієї частини національного доходу, яка у формі заробітної плати надходить у особисте розпорядження працівників у відповідності з кількістю і якістю затраченої праці.

Правильне визначення задач бухгалтерського обліку має суттєве значення, так як вони повинні бути покладені в основу визначення функціональних обов'язків економічних та технічних служб підприємства в частині здійснення контролю.

Припис бухгалтерському обліку задач, які працівникам обліку не власні, або їм одним не під силу, вносить дезорганізацію у діяльність окремих робітників економічних та технічних підрозділів при здійсненні попереднього, поточного та наступного контролю.

Практичні працівники обліку повинні чітко уявляти, що виконуючи бухгалтерські функції вони ще не в повній мірі здійснюють контроль. За допомогою бухгалтерського обліку здійснюється по більшій частині поточний контроль. Ця форма контролю охоплює всі ділянки діяльності підприємства і з боку бухгалтерського обліку націлена на забезпечення доцільності здійснюваних операцій виробничої та фінансово-господарської діяльності.

Однак здійснення контролю як функції управління потребує необхідних дій як працівників обліку, так і працівників інших економічних і технічних підрозділів, а також керівництва підприємства. У процесі контролю використовуються різні прийоми та способи, які виходять далеко за межі функціонування бухгалтерського обліку. Це ще раз підтверджує, що задачі бухгалтерського обліку у частині контролю не можна ототожнювати з задачами контролю як функції управління.

Функції бухгалтерського обліку, які визначені у ряді літературних джерел, з достатньою повнотою виражають мету та задачі обліку, тому уточнювати їх класифікацію не має необхідності.

Визначення мети контролю, які є у літературних джерелах дуже різноманітні, але всі вони як правило є тільки функціональними. Однак мета контролю повинна ґрунтуватися на профілактичній роботі по попередженню недоліків. В зв'язку з цим зводити мету контролю до орієнтації тільки на виявлення недоліків – не має підстав.

Контроль як функція управління виконує свої, внутрішньо йому властиві функції. Вони є різноманітними. Однієї з них – управлінської, ми вже торкнулися. Однак діяльність керованої системи є настільки багатосторонньою, що контролюючі органи не обмежуються лише тільки перевіркою ходу справ, але і надають їм оцінку, приймають відповідні заходи по коригуванню відхилень. І всі ці дії – не мета контролю, а прояв його конкретних функцій.

Не має єдності і у визначенні задач контролю. Наприклад, Є.А. Кочерін [3] до задач контролю відносить:

- визначення фактичного стану об'єкта або його частини у даний момент часу;
- прогнозування стану і поведінки об'єкта або його частини на заданий майбутній момент часу;
- зміна стану і поведінки об'єкта або його частини таким чином, щоб при зміні зовнішніх умов у допустимих межах були забезпечені необхідні і оптимальні значення характеристик об'єкта або його частини;

- завчасне визначення місця та причин відхилень значень характеристик об'єкта або його частини від заданих;
- збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта;
- забезпечення стабільного стану об'єкта при досягненні граничних значень характеристик об'єкта.

Із перерахованих задач, тільки перша має відношення до контролю, оскільки контролюючі органи дійсно повинні давати оцінку діяльності керованого об'єкта. Що ж стосується прогнозування стану і поведінки об'єкта у майбутньому, то це функція планування, яка охоплюється контролем, але їм самим не прогнозується. Збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта ніколи не було задачею контролю так як всі ці дії виконує бухгалтерський облік. Третя, четверта і шоста задачі взагалі важко уявити, оскільки тут виникає ряд питань: чи завжди при перевірці об'єкту відбувається зміна його стану та поведінки? Чи можна заздалегідь визначити місце та причини відхилень? Чому забезпечення стабільного стану об'єкта адресоване до контролюючих органів, в той час як це обов'язок керівництва підприємства?

Наведене вище дозволяє зробити висновок, що мета контролю – попереджувати недоліки, а не шукати їх, повністю не досягалась. В зв'язку з цим функції та задачі контролю необхідно уточнити. Функціями контролю необхідно вважати: управлінську, спостереження, перевірку, оцінку, коригування. Мета внутрішньогосподарського контролю – попереджувати недоліки, а його задачі зводяться до того, щоб завдяки йому забезпечувати:

- ефективне використання закріплених ресурсів;
- збереження майна;
- правильну постановку господарського обліку;
- узгоджену роботу економічних і технічних служб по здійсненню внутрішньогосподарського контролю;
- недопущення дублювання в роботі всіх підрозділів підприємства;
- правильну постановку виконавчої дисципліни, своєчасний розгляд заяв і скарг працівників;
- попередження безгосподарності;
- удосконалення системи управління;
- коригування відхилень та недоліків;
- виявлення внутрішніх резервів.

Список літератури

1. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
2. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. – М.: Финансы и статистика, 1969. – 256 с.;
3. Кочерин Е.А. Контроль как функция управления. – М.: Знание, 1982. – 64 с.

Рассмотрены функции бухгалтерского учета и контроля как функций управления, методическая и методологическая связь учета и контроля. Определены цели, сущность, задачи и предмет учета и контроля.

The functions of accounting and control, methodical and methodological connection between accounting and control are considered in the article. The target, essence, tasks and object of accounting and control are determined.

Одержано 20.03.09